



Newsletter Nr. 88 (DE)

Steuerliche Folgen des Wegzugs
der Gesellschafter bzw. des Geschäftsführers einer
deutschen GmbH ins Ausland

August 2022

Obwohl Lorenz & Partners große Sorgfalt darauf verwenden, die in diesen Newslettern bereitgestellten Informationen auf aktuellem Stand für Sie zur Verfügung zu stellen, möchten wir Sie darauf hinweisen, dass diese eine individuelle Beratung nicht ersetzen können. Lorenz & Partners übernimmt keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit oder Vollständigkeit der bereitgestellten Informationen. Haftungsansprüche gegen Lorenz & Partners, welche sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der dargebotenen Informationen bzw. durch die Nutzung fehlerhafter und unvollständiger Informationen verursacht wurden, sind grundsätzlich ausgeschlossen, sofern seitens Lorenz & Partners kein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verschulden vorliegt.

Dieser Newsletter behandelt die zu erwartenden steuerrechtlichen Konsequenzen, wenn eine nach deutschem Recht gegründete GmbH ihre Geschäftsleitung ins Ausland (hier nach Thailand) verlagert bzw. die Gesellschafter im Ausland (hier Thailand) wohnhaft seien wird bzw. der Geschäftsführer nach Thailand zieht.

Behandelt werden dabei drei Themenkomplexe:

1. die steuerrechtlichen Konsequenzen für die Gesellschaft selbst;
2. die steuerrechtlichen Konsequenzen für die Gesellschafter;
3. die fiktiv-ertragssteuerrechtlichen Konsequenzen für den wegziehenden Gesellschafter.

I. Steuerrechtliche Konsequenzen für die Gesellschaft

1. Unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland

Die deutsche GmbH ist gemäß § 1 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (nachfolgend KStG) aufgrund ihres statutarischen Sitzes i. S. d. § 11 Abgabenordnung (nachfolgend AO) in Deutschland auch nach Wegzug des Gesellschafters oder Geschäftsführer weiterhin unbeschränkt in Deutschland steuerpflichtig.

2. Unbeschränkte Steuerpflicht in Thailand

Die Frage, ob durch die Verlagerung des Ortes der Geschäftsleitung (der einzige alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer zieht nach Thailand) auch eine Steuerpflicht in Thailand ausgelöst wird, ist zunächst auf Basis der nationalen thailändischen Vorschriften zu beantworten.

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Thailand vom 10. Juli 1967 (nachfolgend DBA D/TH) kann zur Klärung einer thailändischen Steuerpflicht dagegen nicht herangezogen werden. Zwar enthält das DBA D/TH in Art. 4 Abs. 1 eine Legaldefinition der Ansässigkeit. Diese dient jedoch nur der Verteilung des Besteuerungsrechts. Die originäre Steuerpflicht wird ausschließlich nach den nationalen thailändischen Vorschriften begründet.

Eine pauschale Beantwortung der Frage, ob die Verlegung der Geschäftsleitung eine Steuerpflicht in Thailand auslöst, ist nicht möglich. Vielmehr bedarf es jeweils einer Prüfung der konkreten Umstände des Einzelfalls. Grundsätzlich gilt jedoch, dass eine Besteuerung in Thailand nicht naheliegt, solange in Thailand weder Bankkonten unterhalten werden, keine Rechnungen der GmbH aus Thailand versendet werden und auch kein Einkommen in Thailand erzielt wird, sondern lediglich die Leitung der Gesellschaft von Thailand aus erfolgt (siehe Sec. 65 ff. Thai Revenue Code). In diesem Fall sind jedoch unbedingt die aufenthaltsrechtlichen Bestimmungen in Thailand zu berücksichtigen, sodass es gegebenenfalls eine Arbeitserlaubnis erforderlich ist.

Löst der tatsächliche Ort der Geschäftsleitung der deutschen GmbH in Thailand nach dem thailändischen Recht keine Steuerpflicht in Thailand aus, wird das Einkommen der Gesellschaft weiterhin ausschließlich in Deutschland besteuert. In dieser Konstellation besteht folglich kein Risiko einer Doppelbesteuerung.

3. Problem der Doppelansässigkeit

Angenommen es besteht sowohl in Deutschland als auch in Thailand eine (unbeschränkte) Steuerpflicht bezüglich des Einkommen/des Gewinn der Gesellschaft. In diesem Fall der sog. Doppelansässigkeit kommt es bei der Klärung der Frage, welchem Land das Besteuerungsrecht letztlich zusteht, nunmehr maßgeblich auf die Vorschriften des DBA D/TH an.

Gem. Art. 7 Abs. 1 DBA D/TH sind Gewinne eines Unternehmens grundsätzlich in dem Land zu besteuern, in welchem die Gesellschaft ansässig ist. Der abkommensrechtliche Begriff der Ansässigkeit ist in Art. 4 DBA D/TH geregelt. Danach besteht eine Ansässigkeit in dem Land, in dem die Gesellschaft errichtet wurde, oder sie ihren Sitz oder ihren Ort der Geschäftsleitung hat. Demnach wäre die deutsche GmbH sowohl in Deutschland (Errichtung, statutarischer Sitz) als auch in Thailand (Ort der Geschäftsleitung) ansässig.

Das Problem der Doppelansässigkeit wird in Art. 4 Abs. 3 DBA D/TH geregelt. Abweichend zum OECD-Musterabkommen, in dem in solchen Fällen eine nicht natürliche Person nur in dem Staat als ansässig gilt, in dem sie den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung hat (hier Thailand), ist im DBA D/TH geregelt, dass in diesem Fall die zuständigen Behörden beider Länder die Frage der Ansässigkeit in gegenseitigem Einvernehmen regeln. Dies bedeutet, dass in der Praxis beide Länder das Einkommen der Gesellschaft zunächst besteuern können. Erst im Anschluss wird die Frage der Vermeidung

der Doppelbesteuerung im Rahmen eines sog. Verständigungsverfahrens beantwortet. Eine abweichende Regelung gilt nach Art. 7 Abs. 1 S. 2 DBA D/TH dann, wenn die deutsche GmbH eine Betriebsstätte in einem der Länder unterhält. Sowohl in Thailand als auch in Deutschland könnte eine Betriebsstätte vorliegen, wenn die Gesellschaft dort tätig ist und dabei feste Geschäftseinrichtungen nutzt (vgl. Art. 5 Abs. 1 DBA D/TH). In diesem Fall unterliegt der Gewinn, der der Betriebsstätte zugerechnet werden kann, der Besteuerung (auch) im Betriebsstättenstaat.

Die Anwendung des sog. Methodenartikels gem. Art. 22 DBA D/TH führt jedoch auch in diesem Fall zu Problemen. Dieser stellt nämlich ebenfalls auf die Ansässigkeit i. S. d. Art. 4 DBA D/TH ab: „bei einer in der Bundesrepublik ansässigen Person“ bzw. „bei einer in Thailand ansässigen Person“. Dies hat zur Folge, dass gem. Art. 4 Abs. 3 DBA D/TH ebenfalls ein Verständigungsverfahren notwendig ist, da diese Frage nicht endgültig geregelt wurde.

Zusammenfassend ergibt sich daher: Nach der geltenden Regelung – wenn in Thailand eine Steuerpflicht ausgelöst wird – kommt es zunächst zu einer Doppelbesteuerung. Diese kann nur im Rahmen eines bilateralen Verständigungsverfahrens beseitigt werden. Auch die nationalen Vorschriften über Rulings bzw. verbindliche Auskünfte vermögen an diesem Ergebnis nichts zu ändern, da eine Abstimmung beider Länder notwendig ist. Die Erfahrung zeigt, dass Verständigungsverfahren ca. zwei Jahre, oft aber sehr viel länger dauern.

4. Neuerungen bzgl. der sog. fiktiven Auflösung ab 2022

Ab dem Veranlagerungszeitraum (VZ) 2022 wird die Sitzverlegung von Drittstaatengesellschaften ebenso behandelt wie die von EU- und EWR-Gesellschaften. Nach der Neuregelung des § 12 Abs. 1 KStG kann auf

Antrag des Steuerpflichtigen eine Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven in Deutschland und eine Anrechnung der ausländischen Steuer im Rahmen des § 26 KStG erfolgen und eine Abschreibungen von dem aufgestockten Wert vorgenommen werden. Voraussetzung ist aber, dass der ausländische Staat eine der deutschen Entstrickungs- oder Wegzugsbesteuerung vergleichbare Besteuerung durchgeführt hat.

5. Empfehlungen

Es gilt zu verhindern, dass eine doppelte Ansässigkeit der Gesellschaft begründet wird, da es hierdurch zu einer doppelten Besteuerung kommen kann. Dies kann u. a. durch die folgenden Gestaltungsmöglichkeiten erreicht werden:

- Denkbar ist, den Ort der Geschäftsleitung – soweit aus operativen Gründen möglich – nicht zu verlegen und alle maßgeblichen Entscheidungen weiterhin in Deutschland zu treffen. Es könnte beispielsweise ein Geschäftsführer in Deutschland benannt werden, womit den thailändischen Behörden gegenüber dargelegt werden könnte, dass – nach wie vor – alle maßgeblichen Entscheidungen ausschließlich in Deutschland getroffen werden. Allerdings muss das dann auch tatsächlich so gelebt werden, denn es gilt im Steuerrecht: „substance over form“.
- Ferner kann in Thailand unter Nutzung des dargestellten Gestaltungspotenzials versucht werden, die Steuerpflicht prinzipiell zu vermeiden.
- Schließlich kann durch gesellschaftsrechtliche Umwandlungen Abhilfe geschaffen werden. Die deutsche GmbH kann in eine Personengesellschaft (z. B. KG) umgewandelt werden. Aus steuerlicher Sicht hätte dies zur Folge, dass das Engagement in Deutschland als Beteiligung einer thailändischen Gesell-

schaft/natürlichen Person an einer deutschen Betriebsstätte angesehen würde. Die Gewinne, die der deutschen Betriebsstätte zugerechnet werden, unterliegen einer Besteuerung mit der Einkommensteuer (falls natürliche Personen Gesellschafter sind) bzw. mit der Körperschaftsteuer (falls thailändische Gesellschafterin eine Kapitalgesellschaft ist) in Deutschland. In Thailand werden die Gewinne aus der deutschen Betriebsstätte jedenfalls nach Art. 22 Abs. 3 lit. a) DBA D/TH unter Progressionsvorbehalt freigestellt.

II. Steuerrechtliche Konsequenzen für die Gesellschafter

Zu klären ist weiterhin, in welchem Land die Dividenden, die die Gesellschafter erhalten, versteuert werden müssen.

1. Steuerpflicht in Deutschland

Angenommen die Gesellschafter der GmbH haben in Deutschland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt.

Infrage kommt daher allenfalls eine beschränkte Steuerpflicht gem. §§ 1 Abs. 4, 49 Einkommensteuergesetz (nachfolgend EStG). Dividenden gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und ihre Zahlung löst gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a) EStG dann eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland aus, wenn sich der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung in Deutschland befinden. Vorliegend verbleibt der statutarische Sitz in Deutschland, sodass eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland entsteht. Da diese Einkünfte der Kapitalertragsteuer in Deutschland gem. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 25 % unterliegen, gilt die deutsche Einkommenssteuer durch den Steuerabzug als abgegolten (sog. Abgeltungsteuer). Die Abgabe einer Einkommensteuererklärung in Deutschland ist nicht notwendig.

2. Steuerpflicht in Thailand

Da es sich bei den Gesellschaftern um thailändische Tax-Residents handelt, wenn diese über 180 Tage im Jahr in Thailand leben, werden die Dividenden aus der deutschen GmbH in Thailand gem. Sec. 40 (2) Revenue Code nur dann besteuert, wenn diese nach Thailand eingeführt werden. Verbleiben die Dividenden in Deutschland oder werden sie in ein anderes Land eingeführt, dann wird die thailändische Steuerpflicht nicht ausgelöst. Die Dividende ist folglich nur steuerpflichtig, wenn sie nach Thailand eingeführt wird.

3. Doppelbesteuerungsabkommen

Anwendungsraum für das DBA D/TH bleibt nur, wenn Thailand ein Besteuerungsrecht an der Dividende hat, und dies ist nur der Fall, wenn diese nach Thailand eingeführt worden ist (Sec. 40 (2) Revenue Code). Denn in dieser Konstellation kommt es zu einer Doppelbesteuerung in Deutschland und Thailand. Gem. Art. 10 Abs. 2 lit. b) (1) i. V. m. Art. 22 Abs. 3 lit. b) Nr. 2 DBA D/TH wird in Deutschland die Quellensteuer auf 20 % reduziert und in Thailand wird diese Quellensteuer auf die thailändische Steuerschuld angerechnet.

4. Steueroptimierung

Die Steueroptimierung ist vor allem akademisch und eigentlich nur bei erheblichen Vermögensmassen (ab ca. 3 Mio. € Vermögen, oder ab 1 Mio. € Dividenden pro Jahr) interessant. Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, werden die Dividenden in jedem Fall mit einem Steuersatz von 25 % bzw. 20 % besteuert. Ein steuerlich günstigeres Ergebnis lässt sich jedoch durch eine Umgestaltung der Beteiligungsverhältnisse erzielen.

Dies setzt voraus, dass die Anteile an der deutschen GmbH in eine bereits bestehende Hongkonger Ltd. als Einlage eingebracht werden. Diese Hongkonger Gesellschaft

muss ferner eine Kapitalgesellschaft in Luxemburg gründen und die Anteile an der deutschen GmbH wiederum als Sacheinlage in die luxemburgische Gesellschaft einbringen. Dadurch wird erreicht, dass die luxemburgische Gesellschaft unmittelbar an der deutschen GmbH beteiligt ist. Die luxemburgische Gesellschaft zahlt die Dividende an die Hongkonger Gesellschaft, wo die Dividenden an die Gesellschafter ausgezahlt werden können.

Die vorgenannte Konstruktion wird folgendermaßen besteuert:

Aufgrund der europäischen Mutter-Tochter-Richtlinie (RL 90/435/EWG) wird die Dividendenzahlung der deutschen GmbH an die luxemburgische Gesellschaft (wenn diese denn auch wirklich echte Substanz hat und keine Briefkastengesellschaft ist!) nicht der Quellensteuer in Deutschland unterliegen (vgl. § 43b Abs. 1 S. 1 EStG), wobei ein rechtzeitiger Antrag auf Befreiung von der deutschen Kapitalertragsteuer notwendig ist. Zwingend erforderlich ist jedoch, dass die Luxemburger Gesellschaft tatsächlich über ausreichend Substanz (eigenes Büro, 3 Festangestellte etc.) i. S. d. § 50d Abs. 3 EStG verfügt.

Die gezahlte Dividende ist in Luxemburg steuerfrei. Die Ausschüttung der Dividende von der luxemburgischen Gesellschaft an die Hongkonger Ltd. ist nach Art. 10 Abs. 2 des DBA Luxemburg/Hongkong vom 2. November 2007 quellensteuerfrei.

In Hongkong kommt die Dividende unbesteuert an und bleibt auch steuerfrei, da es sich um einen Offshore-Gewinn handelt (vgl. Art. 14 Inland Revenue Ordinance (HK)). Allerdings sehen die neuen HK Steuerrichtlinien vor, dass künftig auch in Hongkong Substanz vorhanden sein muss.

Wenn die Dividenden auch in Hongkong verbleiben, jedenfalls nicht nach Thailand

überwiesen werden, wird auch keine thailändische Steuerpflicht ausgelöst.

Durch die empfohlene Gestaltung ist die Steuerbelastung von den ursprünglichen 25 % auf 0 % gesunken. Der break-even-point des vorgeschlagenen Optimierungsmodells wird dann erreicht, wenn die erwartete Steuerersparnis die Gründungs- und laufenden Kosten der luxemburgischen Gesellschaft übersteigt, das macht im Allgemeinen erst ab 1 Mio. € Dividenden p.a. Sinn. Denn die Gesamtkosten der Gesellschaften, die jeweils Substanz verlangen ist ansonsten höher als die effektive Steuerersparnis.

III. Wegzugbesteuerung

Zieht ein Gesellschafter einer deutschen Kapitalgesellschaft von Deutschland ins Ausland, so kann dies die Wegzugbesteuerung auslösen. Der deutsche Fiskus besteuert bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1 AStG einen fiktiven Veräußerungsgewinn der Geschäftsanteile i.S.d. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG, obwohl die Geschäftsanteile weder tatsächlich verkauft werden noch der Verkauf beabsichtigt wird.

1. Wegzugsbesteuerung

Hintergrund der Wegzugsbesteuerung ist, dass Deutschland regelmäßig das Besteuerungsrecht an den Kapitalgesellschaftsanteilen verliert, sobald eine natürliche Person ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort ins Ausland verlagert und sie die Beteiligungen im Privatvermögen hält. Voraussetzung für die Entstehung der Wegzugsteuer i.S.d. § 6 Abs. 1 AStG ist nach der aktuellen Rechtslage (Stand August 2022), dass der Steuerpflichtige die letzten 10 Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war, mindestens 1 % der Anteile an der Gesellschaft in den letzten 5 Jahren besaß und er seinen Wohnsitz in Deutschland **endgültig aufgibt**. Für bis zum Wegzug entstandene Wertsteigerungen in den Anteilen wird eine fiktive Veräußerung unterstellt, um auf

diesem Weg eine Kapitalflucht aus Deutschland zu erschweren und sicherzustellen, dass stille Reserven auch im Inland steuerlich erfasst werden.

Mit der Neuregelung des Außensteuergesetzes (nachfolgend AStG) vom 25. Juni 2021 wurde zu diesem Zweck ein sog. Ratenzahlungsmodell eingeführt, das Steuerpflichtige unabhängig davon betrifft, ob Sie in einen EU/EWR-Staat oder einen Drittstaat wegziehen. Dem Antrag auf Entrichtung der festgesetzten Steuer in sieben gleichen Jahresraten (sog. Ratenzahlungsmodell) ist in der Regel **nur gegen Sicherheitsleistung** stattzugeben (§ 6 Abs. 4 S. 1 u. 2 AStG). Eine **Ausnahme wird nicht zugelassen**. Die Finanzverwaltung muss nur die in § 241 AO genannten Sicherheiten (z. B. Hinterlegung von Zahlungsmitteln nach § 241 Abs. 1 Nr. 1 AO) akzeptieren.

2. Ausnahme

Das AStG lässt aber auch Ausnahmen zu. Beruht die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auf einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen und wird der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig, sieht § 6 Abs. 3 AStG vor, dass der Steueranspruch nach § 6 Abs. 1 AStG entfällt, soweit:

- (1) die Anteile in der Zwischenzeit weder veräußert, übertragen noch in ein Betriebsvermögen eingelegt wurden,
- (2) keine Gewinnausschüttungen oder keine Einlagenrückgewähr erfolgt sind, deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des Werts im Sinne des § 6 Abs. 1 AStG beträgt, und
- (3) das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der

Anteile mindestens in dem Umfang wieder begründet wird, wie es im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht bestand.

3. Erbschaftsteuer

Um einen Wegzug noch unattraktiver zu gestalten hat der Gesetzgeber die sog. erweiterte unbeschränkte Erbschafts-Steuerpflicht normiert. Hiernach sind auch solche deutschen Staatsangehörige in Deutschland voll erbschaftsteuerpflichtig, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben. In anderen Worten sind somit deutsche Staatsbürger, die kürzer als fünf Jahre im Ausland leben und innerhalb dieser Zeit mit einem Erbfall konfrontiert werden in Deutschland vollständig erbschaftsteuerpflichtig (und ggf. mangels Erbschaftssteuer DBA zusätzlich im Ansässigkeitsstaat).

Bei mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen von mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital an einer inländischen Kapitalgesellschaft besteht sogar eine unbefristete beschränkte Steuerpflicht, auch wenn sowohl der Erblasser/Schenker als auch der Erbe/Beschenkte im Ausland leben. Dass in Fällen der beschränkten Steuerpflicht eine Minderung des Freibetrags vorzunehmen ist, wird die im Ausland lebenden Beteiligten zusätzlich negativ überraschen.

4. Lösungen

Um für die mit dem Wegzug des Gesellschafters verbundenen Probleme eine Lösung anbieten zu können, wollen wir Ihnen fünf Möglichkeiten vorstellen:

a) Gründung einer deutschen Familienstiftung

Eine Familienstiftung kann zwar die Wegzugsbesteuerung verhindern, da ihr Vermögen dauerhaft dem inländischen Steuerrecht unterliegt. Hierbei ist es wichtig, dass die Anteile am Unternehmen vor der Aufgabe des

Wohnsitzes im Inland an die Familienstiftung übertragen werden. Unter einer Familienstiftung versteht man eine mit Vermögen ausgestattete Institution, die dauerhaft dem Interesse einer Familie dient. Eine Familienstiftung ist eine rechtlich selbstständige juristische Person und gehört ausschließlich sich selbst, sodass das Vermögen, beispielsweise die Anteile an einer GmbH, von ihr übernommen werden.

Allerdings gilt es bei der Errichtung einer deutschen Familienstiftung zu beachten, dass zur Vermeidung des sog. Forum Shoppings in § 87a Abs.2 Nr. 3 BGB n.F. ab dem 01. Juli 2023 eine fiktive Stiftungsauflösung vorgesehen ist, wenn der Ort des Managements der Stiftung dauerhaft ins Ausland verlagert wird. § 83a BGB n.F. sieht nämlich vor, dass die Verwaltung einer Stiftung zwingend im Inland zu führen ist, um die wirksame Stiftungsaufsicht gewährleisten zu können. Damit durch die Gefahr einer drohenden fiktiven Auflösung nicht die internationale Mobilität der Stifter bzw. der Begünstigten eingeschränkt wird, muss der Stiftungsvorstand in der Stiftungssatzung so bestimmt werden, dass das Management der Stiftung dauerhaft von Deutschland aus erfolgt.

b) Gründung einer Liechtensteiner Familienstiftung (relevant nur bei erheblichem Vermögen)

Die Umsetzung des ATAD hat zu der unter Punkt III. beschriebenen Verschärfung der Wegzugsbesteuerung geführt. EU und EWR-Länder werden nun den Drittstaaten gleichgestellt. Zudem gibt nur noch ein sog. Ratenzahlungsmodell mit Sicherheitsleistung und keine zinslose Stundung mehr.

Damit können die vorweg genannten Vorteile einer deutschen Familienstiftung nicht mehr maximiert werden, indem die Stiftung in Liechtenstein gegründet wird.

c) Kombination einer Holding-GmbH-Struktur mit einer Liechtensteiner Stiftung

Wer „rechtzeitig“ eine Liechtensteiner Stiftung gegründet hat – also noch das sog. Stundungsmodell in Anspruch nehmen konnte¹ – kann die Vorteile einer bestehenden Liechtensteiner Stiftung durch die Kombination einer Holding-GmbH-Struktur maximieren.

Einer der größten Vorteile ist hierbei, dass ausländische Stiftungen nicht der Erbersatzsteuer unterliegen, selbst wenn sie mit inländischen Vermögen ausgestattet wurden. Die Erbersatzsteuer fingiert eine Vermögensübertragung durch Erbfolge im regelmäßigen Turnus von 30 Jahren und soll verhindern, dass das Vermögen von deutschen Stiftungen dauerhaft der Erbschaftsteuer entzogen wird. Weiter erfolgt die Gründung einer Stiftung in Liechtenstein oft leichter und schneller. Zudem unterliegt die laufende Verwaltung einer deutschen Familienstiftung strengeren Kontrollen durch die inländische Stiftungsaufsicht.

Zur Kombination einer Holding-GmbH-Struktur mit einer Liechtensteiner Stiftung wird die Tochter-GmbH an die Liechtensteiner Stiftung veräußert. Finanziert wird die Transaktion durch ein Verkäuferdarlehen der Holding-GmbH an die Stiftung. Die Stiftung wiederum tilgt das Darlehen laufend aus Dividendenzahlungen. Der Vorteil dieser Struktur liegt darin, dass 95 % der ausgeschütteten Gewinne steuerfrei sind, da sie bei der Holdinggesellschaft nicht besteuert werden müssen. Die verbleibenden 5 % der Dividende unterliegen der Besteuerung in Höhe von 30 %, sodass auf die Ausschüttung insgesamt nur 1,5 % Steuern gezahlt werden.

¹ Für bis zum Ablauf des 31.12.21 verwirklichte „Wegzüge“ i.S.d. § 6 Abs. 1 AStG a.F. gelten die bestehen-

d) Wegzug nach Schenkung der GmbH-Anteile an ein Familienmitglied in Deutschland unter Nießbrauchsvorbehalt

Würde der Unternehmer seinen GmbH-Anteil zeitlich vor dem geplanten Wegzug ins Ausland unentgeltlich und unter Nießbrauchsvorbehalt auf einen weiterhin unbeschränkt steuerpflichtigen (in Deutschland wohnenden) Angehörigen übertragen, wären dem Unternehmer auch weiterhin künftige Dividenden aus dem Geschäftsanteil zuzurechnen. Rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Geschäftsanteils wäre aber der ausgewählte Angehörige im Inland, sodass keine Wegzugsbesteuerung ausgelöst werden würde.

Die Übertragung der GmbH-Anteile kann schenkungssteuerfrei vorgenommen werden, wenn für die Schenkung die Begünstigung i. S. d. § 13b ErbStG für Familienunternehmen in Anspruch genommen werden kann. Ein Wegzug mit einem Nießbrauchrecht löst hingegen keine Wegzugsbesteuerung aus.

e) Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (GmbH & Co. KG)

Das Modell der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft in Form der GmbH & Co. KG eignet sich insbesondere für Gesellschaften ohne große Gewinnvorträge. Die Kapitalgesellschaft wird im Rahmen eines Formwechsels in eine Personengesellschaft gewandelt. Damit entfällt § 6 Abs. 1 AStG i. V. m § 17 Abs. 1 Satz 1 des EstG, denn dort sind Anteile an einer Kapitalgesellschaft ein Tatbestandsmerkmal. Es zieht also ein Gesellschafter einer Personengesellschaft weg. Zu beachten wäre einerseits eine **mögliche Funktionsverlagerung**. Andererseits muss § 7 UmwStG beachtet werden. Bei Gewinnvorträgen kommt

den Stundungs- und Fristenregelungen fort (sog. Altfälle). § 6 AStG n.F. gilt danach erstmals für Sachverhalte, die nach dem 31.12.21 verwirklicht worden sind.

es zu einer fiktiven Ausschüttung aller in der GmbH steckenden Gewinne, die dem Gesellschafter zustehen. Mithin wäre Kapitalertragssteuer zu zahlen. Gewinnvorträge gelten mit der Umwandlung als ausgeschüttet und sind – ohne Liquiditätszufluss – mit ca. 27 % (Abgeltungsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) zu versteuern, was die Option für den Fall hoher Gewinnvorträge sehr teuer macht, sie ist jedoch in jedem Falle günstiger als den vollen Wert des Unternehmens zu versteuern. Es besteht nach dem Wegzug auch die Möglichkeit, die dann vorhandene Personengesellschaft wieder in einer Kapitalgesellschaft zurückumzuwandeln, um Besteuerungsvorteile von Kapitalgesellschaften wieder nutzbar zu machen.

IV. Ergebnis und steuerliche Empfehlungen

Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, hat die **Verlegung des Ortes** der Geschäftsleitung aus der Sicht der Gesellschaft **die Doppelansässigkeit zur Folge**, wenn auch das thailändische Steuerrecht die deutsche GmbH als in Thailand ansässig betrachtet. Aufgrund der Verweisung auf das Verständigungsverfahren im DBA D/TH sollte diese Situation vermieden werden.

Die Verlegung **des Ortes der Geschäftsleitung** wirkt sich hingegen auf die **Gesellschafter nicht aus**. Diese sind nach wie vor in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Grundsätzlich besteht jedoch, wie oben aufgezeigt, erhebliches Optimierungspotenzial,

wenn die Beteiligungsverhältnisse steuerlich optimal gestaltet werden. Dies erfordert jedoch eine auf den jeweiligen Einzelfall abgestimmte genauere Untersuchung.

Letztlich schränkt das aktuelle Steuerrecht durch die **Wegzugsbesteuerung** die internationale Mobilität deutscher Unternehmer ein. Mit der Umsetzung einer der oben genannten Maßnahmen erlangen die Gesellschafter ggf. die Möglichkeit den Wegzug ins Ausland steueroptimiert umzusetzen. Wie immer im Steuerrecht gilt auch bei diesem Thema der Grundsatz, dass eine sorgfältige und vor allem rechtzeitige Analyse von zentraler Bedeutung ist, um alle Option offen zu halten. Es macht natürlich keinen Sinn Konstruktionen zu wählen, die ggf. Steuern sparen, aber in der Umsetzung so nicht ‚lebar‘ sind, oder unverhältnismäßig teuer werden.

*Wir hoffen, dass wir Ihnen mit den vorliegenden Informationen behilflich sein konnten.
Sollten Sie weitere Fragen haben, wenden Sie sich bitte an:*

LORENZ & PARTNERS Co., Ltd.
27th Floor, Bangkok City Tower
179 South Sathorn Road, Bangkok 10120, Thailand
Tel.: +66 (0) 2-287 1882
E-Mail: info@lorenz-partners.com

www.lorenz-partners.com